

# 注册会计师 会计 教材精讲班

## 第十七章 收入专题 PPP 项目合同社会资本方会计处理

社会资本方应当在 PPP 项目资产达到预定可使用状态时，将相关 PPP 项目资产的对价金额或确认的建造收入金额，超过有权收取可确定金额的现金（或其他金融资产）的差额，确认为无形资产（“混合模式”）。

【教材例 17-46】承【教材例 17-44】，假设按照 PPP 项目合同约定，运营期间甲公司有权向通行车辆收取通行费，但由于这条高速公路的尚未全线贯通，对车流量可能有一定的不利影响，为保证甲公司的投资回报，政府方向甲公司保证甲公司在运营期间收到的金额不少于 5 600 万元，以及按 6% 年利率确定的利息金额以补偿甲公司取得收益的货币时间价值。甲公司预计运营期间每年收取的通行费用是 1 600 万元。

本例中，甲公司为政府方提供建造高速公路的服务，其有权收取的对价包括两部分：一是自政府方收取 5 600 万元现金的收款权利；二是在运营期间向通行车辆收取通行费的权利。由于确认的建造收入金额超过有权收取可确定金额的现金，因此应当按照上述混合模式进行会计处理。

甲公司建造期间每年确认收入金额为 4 200 万元  $[4\ 000 \times (1+5\%)]$ ，两年合计金额 8 400 万元，甲公司在确认建造收入的同时确认合同资产，其中未来将分别确认为应收款项和无形资产的部分分摊如表 17-5 所示。

年份	履约义务	收入	合同资产分摊	
			应收款项	无形资产
2×21	建造服务	4 200	2 800	1 400
2×22	建造服务	4 200	2 800	1 400
合计		8 400	5 600	2 800
分摊比例			67%	33%

甲公司提供建造服务取得对价中对应收款项的部分包含重大融资成分，应当考虑货币时间价值的影响，由于本例中假定现金流均在年末发生，在建造期间应确认的利息收入为 168 万元  $(2\ 800 \times 6\%)$ 。因此，在建造期结束时，甲公司未来应确认为应收款项的合同资产金额为 5 768 万元  $(5\ 600+168)$ 。

运营期间甲公司收到的通行费需要在应收款项和无形资产之间进行分摊，其中，分摊至应收款项的部分，视为应收款项的收回；分摊至无形资产的部分，确认为运营服务收入。分摊计算如表 17-6 所示。

项目	数值
运营期初合同资产余额	5 768 万元
实际利率	6%
运营期年数	8 年
每年分摊至应收款项的部分	929 万元*
每年分摊至无形资产的部分	671 万元**

注：\*通过年金方法计算每年分摊至应收款项的部分，为便于计算，本题年金现值系数取整数，即  $929=5\ 768 / (P/A, 6\%, 8)$ 。\*\* $1\ 600-929=671$ （万元）。

甲公司在合同期间各年的账务处理如下：

### 1. 2×21 年的账务处理

确认建造服务收入和成本：

借：合同资产 42 000 000  
贷：主营业务收入 42 000 000

借：合同履的成本	40 000 000
贷：原材料、应付职工薪酬等	40 000 000
借：主营业务成本	40 000 000
贷：合同履约成本	40 000 000

#### 2.2×22 年的账务处理

(1) 确认建造服务收入和成本（与 2×21 年相同）。

(2) 确认融资成分的影响：

借：合同资产	(28 000 000 ×6%) 1 680 000
贷：财务费用、利息收入等	1 680 000

(3) 确认资本化的借款费用：

借：PPP 借款支出	(40 000 000×6.7%×33%) 884 400
贷：短期借款/长期借款	884 400

注：2×22 年的其余借款费用 1 795 600 万元（40 000 000×6.7%×67%）按照借款费用的相关规定计入财务费用。

(4) 在 PPP 项目资产达到预定可使用状态时，将合同资产及 PPP 借款支出结转为无形资产。

借：无形资产	28 884 400
贷：合同资产	28 000 000
PPP 借款支出	884 400

建造期结束后，“合同资产”科目的余额为 5 768 万元（4 200×2+168-2 800），该部分合同资产属于在未来收取可确定金额的部分（即 5 600 万元），并按照实际利率法确认融资成分的影响，在甲公司拥有收取对价的权利（该权利仅取决于时间流逝的因素）时确认为应收款项；“无形资产”科目余额为 2 888.44 万元，该部分无形资产在运营期间按照直线法进行摊销。

#### 3.2×23 年的账务处理

(1) 当甲公司拥有收取对价的权利（该权利仅取决于时间流逝的因素）时，将取得无条件收款权的对价转为应收款项。当甲公司收到款项时，确认应收款项的收回。

借：应收账款	9 290 000
贷：合同资产	9 290 000
借：银行存款	9 290 000(金融资产部分)
贷：应收账款	9 290 000

(2) 确认融资成分的影响：

借：合同资产	(57 680 000×6%) 3 460 800
贷：财务费用、利息收入等	3 460 800

(3) 确认运营服务收入和成本：

借：银行存款	6 710 000(无形资产部分)
贷：主营业务收入	6 710 000
借：合同履约成本	800 000
贷：原材料、应付职工薪酬等	800 000

借：主营业务成本	800 000
贷：合同履约成本	800 000

(4) 对无形资产进行摊销：

借：主营业务成本	(28 884 400÷8) 3 610 550
贷：无形资产—累计摊销	3 610 550

#### 4.2×24 年及以后比照 2×23 年进行账务处理

社会资本方根据 PPP 项目合同，自政府方取得其他资产，该资产构成政府方应付合同对价的一部分的，社会资本方应当按照收入的规定进行会计处理，不作为政府补助。为使 PPP 项目资产保持一定的服务能力或在移交给政府方之前保持一定的使用状态，社会资本方根据 PPP 项目合同而提供的服务不构成单项履约义务的，应当将预计发生的支出，按照或有事项的规定进行会计处理。

**【教材例 17-47】承【教材例 17-44】**，运营期间，该高速公路需要保持一定的使用状态，假定运营期间对道路的磨损是平均发生的，当路面磨损程度低于特定标准时，甲公司需要对路面进行翻修。甲公司预计其将在 2x28 年末进行路面翻修的支出为 1 000 万元。

本例中，甲公司承担的路面翻修义务，是由于在运营期对高速公路的使用和磨损导致的，不构成单项履约义务，应当按照或有事项的相关规定，按照履行相关现时义务所需支出的最佳估计数确认一项预计负债，并考虑货币时间价值（本例假定折现率为 6%）。因为甲公司预计在运营期间对道路的磨损是平均发生的，则在进行道路翻修前的 6 年运营期间内平均每年的金额约为 167 万元（即 1 000/6，考虑折现影响前），路面翻修义务预计负债按表 17-7 计算确定。

年份	当期确认的预计负债	当期确认的利息费用	预计负债余额
	①	②=期初③x6%	③
2x23	125	—	125*
2x24	132	8	265
2x25	140	16	421
2x26	149	25	595
2x27	158	36	789
2x28	167	44**	1 000
合计	871	129	

注：\*125=167/(1+6%)<sup>5</sup>，以此类推，为便于计算，本题计算结果取整数。

\*\*作尾数调整：44=1000-789-167。

1. 2×23 年确认路面翻修义务预计负债

借：主营业务成本 1 250 000  
 贷：预计负债 1 250 000

2. 2×24 年确认路面翻修义务预计负债及财务费用

借：主营业务成本 1 320 000  
 财务费用 80 000  
 贷：预计负债 1 400 000

3. 2×25 年及以后比照 2×24 年进行账务处理